

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ | Αρ. Φύλλου **126**

5 Μαρτίου 1993

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΓΚΡΙΣΕΙΣ

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ & ΕΓΚΡΙΣΕΙΣ

Αριθ. 15163 (1)

Σύσταση ιδίου νομικού προσώπου στην Κοινότητα Αφάντου Επαρχίας Ρόδου του Νομού Δωδεκανήσου με την επωνυμία «Α' Ενιαία Σχολική Επιτροπή Α' Δημοτικού Σχολείου και Β' Νηπιαγωγείου».

Ο ΝΟΜΑΡΧΗΣ ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των παρ. 8-15 του άρθρου 5 του Ν. 1894/1990, «Για την Ακαδημία Αθηνών και άλλες εκπαιδευτικές διατάξεις» (Α' 110) και

β) του άρθρου 187 του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Π.Δ. 323/1989) (Α' 146).

2. Την 83/1992 απόφαση του Κοινοτικού Συμβουλίου Αφάντων Ρόδου του Νομού Δωδεκανήσου για σύσταση Σχολικής Επιτροπής, αποφασίζουμε:

1. Συνιστούμε στη Κοινότητα Αφάντου Ρόδου του Νομού Δωδεκανήσου ίδιο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «Α' Ενιαία Σχολική Επιτροπή Α' Δημοτικού Σχολείου και Β' Νηπιαγωγείου Κοινότητας Αφάντου».

Η συνιστώμενη με την απόφαση αυτή σχολική επιτροπή διοικείται από (7) επταμελές διοικητικό συμβούλιο, αποτελούμενο από:

α) Τον εκάστοτε Πρόεδρο της Κοινότητας ως Πρόεδρο της Σχολικής Επιτροπής.

β) Δύο Κοινοτικούς Συμβούλους που ορίζονται με απόφαση Κοινοτικού Συμβουλίου.

γ) Τον Διευθυντή του Α' Δημοτικού Σχολείου Αφάντου.

δ) Τον Διευθυντή του Β' Νηπιαγωγείου Αφάτου.

ε) Ένα (1) εκπρόσωπο του συλλόγου γονέων και κηδεμόνων του Δημοτικού Σχολείου.

στ) Ένα (1) εκπρόσωπο του συλλόγου γονέων και κηδεμόνων του Νηπιαγωγείου.

2. Η θητεία του πρώτου Διοικητικού Συμβουλίου της συνιστωμένης με την απόφαση αυτής Σχολικής Επιτροπής λήγει με τη λήξη της δημοτικής και κοινοτικής περιόδου 1991-1994.

Η θητεία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ακολουθεί τη κοινοτική περίοδο.

3. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Σχολικής Επιτροπής εκλέγει τον αντιπρόεδρο και τον γραμματέα του.

4. Σκοπός του νομικού προσώπου είναι:

α) Η διαχείριση των πιστώσεων που διατίθεται για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας, θέρμανσης, φωτισμού, ύδρευσης, τηλεφώνου, αποχέτευσης, αγοράς αναλώσιμων υλικών κ.λπ.

β) Η αμοιβή καθαριστριών.

γ) Η εκτέλεση έργων για την επισκευή και συντήρηση των σχολείων και τον κάθε είδους εξοπλισμού τους.

δ) Η εισήγηση προς τις αντίστοιχες διευθύνσεις πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης για τον εφοδιασμό από τον Οργανισμό Σχολικών Κτιρίων των σχολείων με έπιπλα και εξοπλιστικά είδη και από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων με βιβλία για τις σχολικές βιβλιοθήκες.

ε) Η διαχείριση των εσόδων από την ενδεχομένη εκμετάλλευση των σχολικών κυλικείων και

στ) Η λήψη κάθε άλλου μέτρου που κρίνεται αναγκαία για τη στήριξη της διοικητικής λειτουργίας των σχολικών μονάδων.

5. Πόροι της σχολικής Επιτροπής είναι:

α) Η ετήσια επιχορήγηση του Κράτους.

β) Η ετήσια επιχορήγηση της Κοινότητας Αφάντου.

γ) Κάθε είδους εισφορές, δωρεές, κληρονομίες και κληροδοσίες.

δ) Εισπράξεις από το αντίτιμο των παρεχομένων πραγμάτων ή υπηρεσιών.

ε) Πρόσοδοι από την περιουσία του.

6. Το νομικό πρόσωπο εκπροσωπείται στο δικαστήριο και σε κάθε δημόσια αρχή από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου και όταν αυτός απουσιάζει ή κωλύεται από τον Αντιπρόεδρο.

1. Από τις διατάξεις αυτής της απόφασης προκαλείται δαπάνη σε βάρος του προϋπολογισμού της κοιν. Αφάντου, ύψους 1.000.000 δρχ. περίπου για το τρέχον έτος και 1.200.000 δρχ. περίπου για καθένα από τα επόμενα έτη.

2. Για την ανωτέρω δαπάνη έχει εγγραφεί πίστωση στον προϋπολογισμό της κοιν. Αφάντου ύψους 5.000.000 δρχ. με τα στοιχεία Κ.Α. 2.21.1 με τίτλο «Προαιρετικές Εισφορές σε Σχολικά Ταμεία».

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ρόδος, 12 Οκτωβρίου 1992

Ο Νομάρχης κ.α.α.
Ο Διευθυντής
Γ. ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ

Αριθ. ΔΕ 16039 (2)

Σύσταση ιδίου νομικού προσώπου στο Δήμο Ρόδου του Νομού Δωδεκανήσου με την επωνυμία «Σχολική Επιτροπή 7ου Γυμνασίου».

Ο ΝΟΜΑΡΧΗΣ ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α) των παρ. 8-15 του άρθρου 5 του Ν. 1894/1990, «Για την Ακαδημία Αθηνών και άλλες εκπαιδευτικές διατάξεις» (Α' 110) και

β) του άρθρου 187 του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Π.Δ. 323/1989) (Α' 146).

2. Την 563/1992 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου Ρόδου του Νομού Δωδεκανήσου για σύσταση Σχολικής Επιτροπής, αποφασίζουμε:

1. Συνιστούμε στο Δήμο Ρόδου του Νομού Δωδεκανήσου ίδιο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «Σχολική Επιτροπή 7ου Γυμνασίου Δήμου Ρόδου».

Η συνιστώμενη με την απόφαση αυτή σχολική επιτροπή διοικείται από (5) πενταμελές διοικητικό συμβούλιο, αποτελούμενο από:

α) Ένα (1) εκπρόσωπο του Δήμου Ρόδου ως Πρόεδρο της Σχολικής Επιτροπής που ορίζεται με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου.

β) Τον Διευθυντή του 7ου Γυμνασίου Ρόδου.

γ) Δύο (2) εκπροσώπους του συλλόγου γονέων και κηδεμόνων του Γυμνασίου.

δ) Ένα (1) εκπρόσωπο της μαθητικής κοινότητας του Γυμνασίου.

2. Η θητεία του πρώτου Διοικητικού Συμβουλίου της συνιστωμένης με την απόφαση αυτής Σχολικής Επιτροπής λήγει με τη λήξη της δημοτικής και κοινοτικής περιόδου 1991-1994.

Η θητεία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ακολουθεί τη δημοτική περίοδο.

3. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Σχολικής Επιτροπής εκλέγει τον αντιπρόεδρο και τον γραμματέα του.

4. Σκοπός του νομικού προσώπου είναι:

α) Η διαχείριση των πιστώσεων που διατίθεται για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας, θέρμανσης, φωτισμού, ύδρευσης, τηλεφώνου, αποχέτευσης, αγοράς αναλώσιμων υλικών κ.λπ.

β) Η αμοιβή καθαριστριών.

γ) Η εκτέλεση έργων για την επισκευή και συντήρηση των σχολείων και τον κάθε είδους εξοπλισμού τους.

δ) Η εισήγηση προς τις αντίστοιχες διευθύνσεις πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης για τον εφοδιασμό από τον Οργανισμό Σχολικών Κτιρίων των σχολείων με έπιπλα και εξοπλιστικά είδη και από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων με βιβλία για τις σχολικές βιβλιοθήκες.

ε) Η διαχείριση των εσόδων από την ενδεχομένη έκμετάλλευση των σχολικών κυλικείων και

στ) Η λήψη κάθε άλλου μέτρου που κρίνεται αναγκαία για τη στήριξη της διοικητικής λειτουργίας των σχολικών μονάδων.

5. Πόροι της σχολικής Επιτροπής είναι:

α) Η ετήσια επιχορήγηση του Κράτους.

β) Η ετήσια επιχορήγηση του Δήμου Ρόδου.

γ) Κάθε είδους εισφορές, δωρεές, κληρονομίες και κληροδοσίες.

δ) Εισπράξεις από το αντίτιμο των παρεχομένων πραγμάτων ή υπηρεσιών.

ε) Πρόσοδοι από την περιουσία του.

6. Το νομικό πρόσωπο εκπροσωπείται στο δικαστήριο και σε κάθε δημόσια αρχή από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου και όταν αυτός απουσιάζει ή κωλύεται από τον Αντιπρόεδρο.

Από τις διατάξεις αυτής της απόφασης προκαλείται δαπάνη σε βάρος του προϋπολογισμού της Δήμου Ρόδου το ύψος της οποίας σύμφωνα με το αριθμ. 12860/28.1.93 έγγραφο του Δήμου, δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ρόδος, 22 Οκτωβρίου 1992

Ο Νομάρχης κ.α.α.
Ο Διευθυντής
Γ. ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ

Αριθ. 1084/12 (3)

Έγκριση Σχεδίου Πιστοποιητικού Ελέγχου του Σ.Ο.Λ. των εκθέσεων των Εταιρειών διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΟΥ ΕΠΟΠΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών με την απόφασή του αριθ. 1084/12/17.12.1992 επικύρωσε ομόφωνα το Σχέδιο Πιστοποιητικού Ελέγχου των εκθέσεων των εταιρειών διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων, που συντάχθηκε και εγκρίθηκε από το Τεχνικό Γραφείο του Σ.Ο.Λ. και έχει ως ακολούθως:

ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

Προς την Α.Ε. ...., Διαχειρίσεως Αμοιβαίου Κεφαλαίου ....

Ελέγξαμε, κατά τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1969/1991, την (τριμηνιαία, εξαμηνιαία, εννεαμηνιαία, ετήσια) Έκθεση της Α.Ε. .... Εταιρείας Διαχειρίσεως του Αμοιβαίου Κεφαλαίου ...., για τη διαχείριση της περιόδου 1η Ιανουαρίου 199.... μέχρι (31 Μαρτίου 199...., 30 Ιουνίου 199..., 30 Σεπτεμβρίου 199...., 31 Δεκεμβρίου 199.....). Εφαρμόσαμε τις ελεγκτικές διαδικασίες που κρίναμε κατάλληλες για το σκοπό του ελέγχου μας, οι οποίες είναι σύμφωνες με τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

Από το έλεγχό μας αυτό προέκυψαν τα εξής:

....

....

....

Η ανωτέρω Έκθεση, (αφού ληφθούν υπόψη οι παραπάνω παρατηρήσεις μας) περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από τα άρθρα 39 και 40 του Ν. 1969/1991.

Αθήνα, ... 199....

Ο/Η Ορκωτός Λογιστής
(Υπογραφές Ορκωτών Λογιστών)

Η παρούσα να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 17 Δεκεμβρίου 1992

Ο Πρόεδρος

ΗΛΙΑΣ ΚΟΥΤΡΟΥΜΠΗΣ

Αριθ. 1085/11 (4)

Έγκριση Σχεδίου Ελεγκτικού Προτύπου του Σ.Ο.Λ.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΟΥ ΕΠΟΠΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών με την απόφασή του αριθ. 1085/11/5.1.1993 απόφασή του επικύρωσε ομόφωνα το Σχέδιο Ελεγκτικού Προτύπου, που συντάχθηκε και εγκρίθηκε από το Τεχνικό Γραφείο του Σ.Ο.Λ. και αναφέρεται στην έκθεση (πιστοποιητικό) ελέγχου και το οποίο έχει ως ακολούθως:

320. Πιστοποιητικό Ελέγχου Ορκωτού Λογιστή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων

01. Το Πιστοποιητικό Ελέγχου Ορκωτού Λογιστή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων απευθύνεται προς τους εντολείς του ελέγχου (π.χ. προς τους μετόχους Α.Ε. ή τους εταίρους Ε.Π.Ε. κ.λπ.) της οικονομικής μονάδας που τις κατάρτισε και περιλαμβάνει, με τρόπο συνοπτικό και σαφή τα παρακάτω στοιχεία και πληροφορίες:

α. Την εξατομίκευση των ελεγμένων και πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων (βλ. κεφ. 321).

β. Την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 37 του Ν. 2190/1920 και των ελεγκτικών διαδικασιών που κρίθηκαν κατάλληλες, στα πλαίσια των αρχών και κανόνων ελεγκτικής του Σ.Ο.Λ. (βλ. κεφ. 322).

γ. Τις απαιτούμενες από την ισχύουσα νομοθεσία ειδικότερες πληροφορίες και διαβεβαιώσεις (βλ. κεφ. 323).

δ. Τυχόν παρατηρήσεις του Ορκωτού Λογιστή για ουσιώδη θέματα, που λαμβάνονται υπόψη και στηρίζουν το πόρισμά του, όταν αυτό περιέχει επιφύλαξη ή αντίθεση ή αδυναμία γνώμης (βλ. κεφ. 324).

ε. Το πόρισμα του ελέγχου των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων (βλ. κεφ. 325).

στ. Τυχόν αναγκαίες διευκρινίσεις του Ορκωτού Λογιστή (βλ. κεφ. 326).

ζ. Τον τόπο και την ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού ελέγχου, καθώς και το ονοματεπώνυμο και την υπογραφή του Ορκωτού Λογιστή (ή των Ορκωτών Λογιστών) που το εξέδωσε (βλ. κεφ. 327).

02. Το πιστοποιητικό ελέγχου Ορκωτού Λογιστή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των καταστάσεων αυτών και εκδίδεται με τη δομή και το περιεχόμενο που καθορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο 01 και αφού ληφθούν υπόψη τα όσα ειδικότερα ορίζονται στα κεφάλαια 321 μέχρι και 327 του παρόντος κειμένου.

03. Η έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου γίνεται μόνον ύστερα από προσεκτικό και συστηματικό έλεγχο, σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα του Σ.Ο.Λ., των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων, που έχουν καταρτιστεί με ευθύνη της διοίκησης της οικονομικής μονάδας. Για τη φραστική διατύπωση του πιστοποιητικού αυτού, ο Ορκωτός Λογιστής οφείλει να ακολουθεί τα σχετικά υποδείγματα του Σ.Ο.Λ., με τις κατάλληλες τροποποιήσεις, όπου αυτές απαιτούνται σύμφωνα με τα όσα καθορίζονται στο παρόν κείμενο.

04. Εάν το πιστοποιητικό ελέγχου δεν περιέχει παρατήρηση από την οποία να προκύπτει το αντίθετο, εξυπακούεται ότι από τον έλεγχο των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών βιβλίων και στοιχείων, ο Ορκωτός Λογιστής έχει μείνει ικανοποιημένος για κάθε ουσιώδες θέμα και ιδίως με:

α) Την τήρηση των θεμελιωδών λογιστικών προϋποθέσεων: της αυτοτέλειας των χρήσεων, της πάγιας εφαρμογής των λογιστικών αρχών και μεθόδων και της κανονικής συνέχισης των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

β) Την καταλληλότητα και την ορθή εφαρμογή των ακολουθούμενων από την οικονομική μονάδα λογιστικών αρχών και μεθόδων και τη συμμόρφωσή της με τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις νόμων και του καταστατικού.

γ) Την ορθότητα των εκτιμήσεων και προβλέψεων, που έγιναν από την οικονομική μονάδα κατά τη διάρκεια της χρήσεως και κατά την κατάρτιση των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων.

δ) Την επάρκεια των γνωστοποιήσεων που παρέχονται με τις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων με αυτά της προηγούμενης χρήσης.

ε) Το ότι οι πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία που νόμιμα έχει τηρήσει η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

05. Δεν επιτρέπεται η παράθεση στο πιστοποιητικό ελέγχου σχολίων και χαρακτηρισμών, είτε ευμενών είτε δυσμενών, καθώς και εκφράσεων επιδοκιμασίας ή αποδοκιμασίας, τόσο των αποφάσεων των οργάνων διοίκησης, όσο και των ενεργειών ή των χειρισμών των στελεχών και του υπόλοιπου προσωπικού της οικονομικής μονάδας που ελέγχθηκε. Ο Ορκωτός Λογιστής οφείλει να περιορίζεται στην αντικειμενική παρουσίαση όσων διαπιστώσεων ή παρατηρήσεων του ελέγχου του και όσων διευκρινίσεων είναι αναγκαίες για την καλύτερη κατανόηση των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων και για τη στήριξη του σχετικού πορίσματός του, όταν αυτό περιέχει επιφύλαξη, αντίθεση ή αδυναμία γνώμης.

321. Εξατομίκευση των ελεγμένων και πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων

01. Η εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχθηκαν και πιστοποιούνται από Ορκωτό Λογιστή, γίνεται με αναφορά της καθεμιάς από τις καταστάσεις αυτές, καθώς και της πλήρους επωνυμίας της οικονομικής μονάδας που τις κατάρτισε και της εταιρικής χρήσης την οποία καλύπτουν.

02. Όταν το πιστοποιητικό ελέγχου εκτυπώνεται και υπογράφεται σε ενιαίο έντυπο, κάτω από τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, η εξατομίκευση αυτών των οικονομικών καταστάσεων γίνεται συνολικά με τη φράση «Ελέγξαμε τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις ....».

322. Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 37 του Ν. 2190/1920 και των ελεγκτικών διαδικασιών που κρίθηκαν κατάλληλες, στα πλαίσια των αρχών και κανόνων ελεγκτικής του Σ.Ο.Λ.

01. Ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να αναφέρει ότι κατά τον έλεγχό του εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κωδ. Ν. 2190/20. Με τον τρόπο αυτό, παρέχει τη διαβεβαίωση στους μετόχους ή στους εταίρους, αλλά και σε κάθε άλλο αναγνώστη του πιστοποιητικού του, ότι ως ελεγκτής που ορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου νόμου, έχει εκτελέσει τις υποχρεώσεις και έχει ασκήσει τα δικαιώματα, που προβλέπονται από την παρ. 1, άρθρου 37, του πιο πάνω νόμου.

02. Θεωρείται ότι ο Ο.Λ. εξεπλήρωσε τις εκ του άρθρου 37 παρ. 1 υποχρεώσεις του, εάν εφάρμοσε τα «βασικά πρότυπα» και τα «πρότυπα καλής εκτελέσεως» του Σ.Ο.Λ.

Για θέματα που απαιτούν ελεγκτικές διαδικασίες που δεν καλύπτονται από τα παραπάνω πρότυπα, ο Ο.Λ. υποχρεώνεται να εφαρμόζει τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.

03. Εάν για τον έλεγχο ενός λογαριασμού ή για την έρευνα ενός υπαρκτού ή ενδεχόμενου γεγονότος, ο Ορκωτός Λογιστής δεν μπόρεσε να εφαρμόσει ή να ολοκληρώσει την αναγκαία κατά την κρίση του ελεγκτική διαδικασία, είτε από αντικειμενική αδυναμία (π.χ. σημαντική καθυστέρηση στο διορισμό του ως ελεγκτή), είτε από πράξη ή παράλειψη των ελεγχομένων (π.χ. παρεμποδίστηκε η πρόσβασή του σε χώρο της οικονομικής μονάδας ή δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου του οποιοδήποτε λογιστικό ή εξολογιστικό βιβλίο ή στοιχείο), θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο το γεγονός αυτό περιορίζει τη δυνατότητά του να σχηματίσει επαρκή γνώμη για ένα ή περισσότερα από τα κονδύλια και τις λοιπές γνω-

στοποιήσεις, που περιλαμβάνονται, ή θα έπρεπε να περιλαμβάνονται, στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις. Εφόσον διαπιστώσει ότι υπάρχει τέτοιος περιορισμός, οφείλει να εφαρμόσει τα όσα καθορίζονται στα παρακάτω κεφ. 324 και 325.

323. Απαιτούμενες από την ισχύουσα νομοθεσία ειδικότερες πληροφορίες και διαβεβαιώσεις

01. Στο πιστοποιητικό ελέγχου δεν πρέπει να αναφέρονται θέματα που έχουν αντιμετωπιστεί και απεικονιστεί ορθά από την οικονομική μονάδα που ελέγχθηκε, καθώς και οι μέθοδοι και διαδικασίες που εφαρμόστηκαν για τον έλεγχο των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό γίνεται μόνο για τις συγκεκριμένες πληροφορίες και διαβεβαιώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 37 § 1, τελευταίο εδάφιο και 43α § 4 του Ν. 2190/20 και, ενδεχομένως, με άλλες διατάξεις νόμων, έχει υποχρέωση ο Ορκωτός Λογιστής να αναφέρει ρητά στο πιστοποιητικό ελέγχου.

Για την παρουσίαση των πιο πάνω πληροφοριών και διαβεβαιώσεων του, ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να λαβαίνει υπόψη τα όσα ορίζονται στις επόμενες παραγράφους αυτού του κεφαλαίου.

Αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες

02. Όταν ο Ορκωτός Λογιστής δεν έχει λάβει κάποια αναγκαία πληροφορία ή επεξήγηση, τότε αυτό αποτελεί αντικείμενο παρατήρησης σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα παρακάτω κεφάλαια 324 και 325. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει η σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου να συμπληρώνεται με τη φράση «...... με εξαίρεση τα όσα αναφέρονται στην παρακάτω παρατήρησή μας Νο ....».

Για την εφαρμογή αυτή της παραγράφου, αναγκαίες είναι οι πληροφορίες που η έλλειψή τους εμπόδισε τον Ορκωτό Λογιστή να διαμορφώσει γνώμη για συγκεκριμένο θέμα ή για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων.

Γνώση πλήρους απολογισμού υποκαταστημάτων

03. Ο Ορκωτός Λογιστής βεβαιώνει ότι έλαβε γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών του υποκαταστήματος ή των υποκαταστημάτων της οικονομικής μονάδας, εφόσον έχει εφαρμόσει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες, στα πλαίσια των κανόνων του κεφ. 250 «Έλεγχος Υποκαταστημάτων» των Προτύπων Καλής Εκτελέσεως του Σ.Ο.Λ.

04. Εάν, από πράξη ή παράλειψη της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας (π.χ. παρεμπόδιση ελέγχου ενός υποκαταστήματος ή μη έγκαιρη εκκαθάριση εκκρεμών εγγραφών με κεντρικό), ο Ορκωτός Λογιστής δεν είναι σε θέση να βεβαιώσει, είτε για μέρος είτε για το σύνολο των υποκαταστημάτων, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παρ. 03, τότε, εκτός από την εφαρμογή των όσων καθορίζονται στα παρακάτω κεφ. 324 και 325, οφείλει να τροποποιήσει τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, με έναν από τους ακόλουθους δύο τρόπους, ανάλογα με την περίπτωση.

– «Λάβαμε γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων της εταιρίας, με εξαίρεση την περίπτωση (ή τις περιπτώσεις) που αναφέρουμε στην παρακάτω παρατήρησή μας Νο .....».

– «Δεν λάβαμε γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών του υποκαταστήματος (ή των υποκαταστημάτων) της εταιρίας, για τους λόγους που αναφέρουμε στην παρακάτω παρατήρησή μας Νο ......».

Κανονική τήρηση λογαριασμού κόστους παραγωγής

05. Για να μπορεί ο Ορκωτός Λογιστής να βεβαιώσει ότι στα βιβλία της εταιρείας έχει τηρηθεί κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής, θα πρέπει να μην έχει διαπιστώσει από το σχετικό έλεγχό του κάποια σημαντική παρέκκλιση από τις αρχές λογισμού του κόστους, όπως αυτές καθορίζονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή, όταν συντρέχει περίπτωση, από το σχετικό Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο.

06. Για τους σκοπούς της προηγούμενης παρ. 05, ως σημαντική παρέκκλιση από τις πιο πάνω αρχές λογισμού του κόστους θεωρείται εκείνη που έχει ως συνέπεια τη διαμόρφωση διαφορετικών τιμών μονάδος ετοίμων προϊόντων, σε σχέση με τις τιμές που θα προέκυπταν αν δεν είχε γίνει η παρέκκλιση αυτή. Όταν έχει διαπιστωθεί τέτοια παρέκκλιση, οφείλει ο Ορκωτός Λογιστής, εκτός από την εφαρμογή των όσων καθορίζονται στα παρακάτω κεφ. 324 και 325, να τροποποιήσει και τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, ανάλογα με τη βαρύτητα της παρεκκλίσεως ως εξής:

«Όπως προκύπτει από την παρακάτω παρατήρησή μας Νο ......, στα βιβλία της εταιρίας δεν έχει τηρηθεί κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής».

«Στα βιβλία της εταιρίας έχει τηρηθεί κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής με εξαίρεση τις παρακάτω παρατηρήσεις μας Νο ......».

Εφαρμογή του κατάλληλου Λογιστικού Σχεδίου

07. Ο Ορκωτός Λογιστής βεβαιώνει με το πιστοποιητικό ελέγχου ότι η εταιρεία εφάρμοσε ορθά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή, αν συντρέχει περίπτωση, το σχετικό Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, όταν έχει διαπιστώσει από τον έλεγχό του ότι δεν υπάρχει κάποια σημαντική παρέκκλιση από τους κανόνες του οικείου σχεδίου.

Για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου και της επόμενης, σημαντική παρέκκλιση θεωρείται εκείνη, που έχει ως συνέπεια να μεταβάλει την έκταση, το είδος και την ακρίβεια των πληροφοριών, σε σχέση μ' αυτά που θα προέκυπταν αν είχε ορθά το κατάλληλο Λογιστικό Σχέδιο.

08. Όταν η οικονομική μονάδα δεν τήρησε το κατάλληλο λογιστικό σχέδιο ή υπάρχουν στην εφαρμογή του τόσο σημαντικές παρεκκλίσεις που αναιρούν εξολοκλήρου την επιδιωκόμενη με την ορθή εφαρμογή του πληροφόρηση, τότε ο Ορκωτός Λογιστής, τροποποιώντας τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, οφείλει να αναφέρει ότι «Η εταιρεία δεν εφάρμοσε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο .....)».

Αν πάλι υπάρχουν σημαντικές παρεκκλίσεις από την ορθή εφαρμογή του κατάλληλου Λογιστικού Σχεδίου, που όμως δεν αναιρούν εξολοκλήρου τις επιδιωκόμενες με την ορθή εφαρμογή του πληροφορίες, τότε ο Ορκωτός Λογιστής οφείλει να τροποποιήσει τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου ως εξής:

«Η εταιρία εφάρμοσε το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ......) με τις παρακάτω παρεκκλίσεις 1) .... 2) ....».

Όταν οι παρεκκλίσεις δεν μπορούν να αναπτυχθούν στα πλαίσια του πιστοποιητικού ελέγχου:

«Η εταιρία εφάρμοσε το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ή το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο ......) με τις παρεκκλίσεις που αναφέρονται σε αναλυτική έκθεσή μας».

Τροποποίηση μεθόδου απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση

09. Ως τροποποίηση μεθόδου απογραφής, για τους σκοπούς αυτού του κειμένου, θεωρείται κάθε μεταβολή στους τρόπους της λογιστικής αντιμετώπισης, της αποτίμησης και της παρουσίασης των επιμέρους στοιχείων του ισολογισμού ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, σε σχέση με τους τρόπους που εφαρμόστηκαν κατά την προηγούμενη χρήση.

Κάθε τέτοια τροποποίηση, ανεξάρτητα αν έγινε σε εφαρμογή διατάξεως νόμου ή για άλλη αιτία, αποτελεί παρέκκλιση από τη Θεμελιώδη προϋπόθεση της πάγιας εφαρμογής των λογιστικών αρχών και μεθόδων και πρέπει να αναφέρεται στο πιστοποιητικό ελέγχου, άσχετα με την υποχρέωση της οικονομικής μονάδας να περιλάβει σχετική σημείωση στο Προσάρτημα.

10. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παρ. 09, ο Ορκωτός Λογιστής, τροποποιώντας τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, ο φείλει να αναφέρει, ανάλογα με την περίπτωση:

είτε (α) «Δεν τροποποιήθηκε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, εκτός από την περίπτωση που αναφέρεται στη σημείωση Νο ..... του Προσαρτήματος και η οποία δεν έχει ουσιώδη επίδραση στις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις».

είτε (β) «Έγινε τροποποίηση της μεθόδου απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, όπως ειδικότερα αναφέρουμε στην παρακάτω παρατήρησή μας Νο ......».

Όταν η τροποποίηση μεθόδου απογραφής έχει ουσιώδη επίδραση στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, ο Ορκωτός Λογιστής ακολουθεί τη διατύπωση της πιο πάνω περίπτωσης (β), πέρα από την υποχρέωσή του να εφαρμόση τα όσα καθορίζονται στα παρακάτω κεφ. 324 και 325.

11. Για τη διατύπωση μιας παρατήρησης του Ορκωτού Λογιστή, που αναφέρεται σε τροποποίηση μεθόδου απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, πέρα των όσων ειδικότερα ορίζονται στην παρακάτω παρ. 324.07, λαμβάνονται υπόψη και τα εξής:

Εάν η τροποποίηση της μεθόδου απογραφής έγινε για λόγους διόρθωσης της εσφαλμένης μεθόδου που εφαρμόστηκε στην προηγούμενη χρήση, τότε ο προσδιορισμός της επίδρασης σε συγκεκριμένα στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται σε σχέση με τα ποσά που θα προέκυπταν εάν και κετά την προηγούμενη χρήση εφαρμοζόταν η ορθή μέθοδος. Σε κάθε άλλη περίπτωση, ο προσδιορισμός της επίδρασης γίνεται σε σχέση με τα ποσά που θα προέκυπταν έαν και κατά την κλειόμενη χρήση εφαρμοζόντα η ίδια μέθοδος που εφαρμόστηκε κατά την προηγούμενη χρήση.

Επαλήθευση της συμφωνίας του περιεχομένου της εκθέσεως διαχειρίσεως με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις

12. Η διαβεβαίωση του Ορκωτού Λογιστή ότι επαλήθευσε τη συμφωνία του περιεχομένου της εκθέσεως διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του Διαχειριστή) προς την τακτική Γενική Σύνέλευση των μετόχων (ή την τακτική Συνέλευση των εταίρων), με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις, παρέχεται μόνο με την προϋπόθεση ότι από την εξέταση της εκθέσεως αυτής δεν διαπιστώθηκε κάποια σημαντική αντίθεση ή ανακολουθία με συγκεκριμένα στοιχεία ή με τη συνολική εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων.

Σε περίπτωση που έχει διαπιστωθεί τέτοια αντίθεση ή ανακολουθία, οφείλει ο Ορκωτός Λογιστής, συμπληρώνοντας τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, να κάνει σύντομη αναφορά της, ως εξής:

– «........ με εξαίρεση την πληροφορία (ή το θέμα) που αφορά ..... για την οποία διαπιστώσαμε ότι δεν συμφωνεί με τα σχετικά στοιχεία (ή με τη συνολική εικόνα) των οικονομικών καταστάσεων, όπως ειδικότερα αναφέρομε σε σημείωσή μας στο τέλος της παραπάνω έκθεσης».

13. Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα δεν συνέταξε ή δεν έθεσε υπόψη του Ορκωτού Λογιστή την έκθεση διαχειρίσεως, οφείλει αυτός, τροποποιώντας τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, να αναφέρει το γεγονός ως εξής:

– «Μέχρι την ημερομηνία εκδόσεως του παρόντος, δεν είχε τεθεί υπόψη μας η προβλεπόμενη από την παρ. 3, του άρθρου 43α του κωδ. Ν. 2190/1920. έκθεση διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του Διαχειριστή) προς την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων (ή την τακτική Συνέλευση των εταίρων).

Πληροφορίες του Προσαρτήματος

14. Όταν το Προσάρτημα δεν περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 43α του Ν. 2190/1920, ή δεν συμφωνεί με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, οφείλει ο Ορκωτός Λογιστής, συμπληρώνοντας τη σχετική διατύπωση του υποδείγματος του πιστοποιητικού ελέγχου, να αναφέρει την πληροφορία (ή τις πληροφορίες) που δεν έχει περιληφθεί, ή να επισημάνει τις διαφορές, ως εξής:

– «με εξαίρεση την πληροφορία (ή τις πληροφορίες) που αφορά .... όπως ειδικότερα αναφέρομε σε σημείωσή μας στο τέλος του παραπάνω προσαρτήματος».

324. Παρατηρήσεις ελέγχου

01. Ο Ορκωτός Λογιστής οφείλει να περιλάβει στο πιστοποιητικό ελέγχου σχετική παρατήρηση, όταν κρίνει ότι συντρέχει μια από τις ακόλουθες περιστάσεις:

(α) Υπάρχει ουσιώδης επίδραση σε συγκεκριμένα κονδύλια ή στη συνολική εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων, λόγω:

αα. Διαπιστωμένων από τον έλεγχο πράξεων ή παραλείψεων (π.χ. λανθασμένοι χειρισμοί και εκτιμήσεις, ανεπαρκείς προβλέψεις, απόκρυψη ή ελλιπής γνωστοποίηση σημαντικής πληροφορίας), που έγιναν από την οικονομική μονάδα κατά παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους ή τις ισχύουσες διατάξεις νόμων, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσεως την οποία καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις, είτε κατά την κατάρτιση των καταστάσεων αυτών.

ββ. Προέκτασης των συνεπειών από πράξεις ή παραλείψεις, όπως οι αναφερόμενες πιο πάνω, οι οποίες έγιναν σε προηγούμενη χρήση.

(β) Περιορίστηκε η δυνατότητά του να σχηματίσει επαρκή γνώμη για ένα ή περισσότερα από τα κονδύλια και τις λοιπές γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται, ή θα έπρεπε να περιλαμβάνονται, στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, για κάποιον από τους λόγους που αναφέρονται στις παραπάνω παρ. 322.03 και 323.02.

Ουσιώδης επίδραση

02. Γενικά, κρίνεται ως ουσιώδης κάθε επίδραση σε συγκεκριμένα στοιχεία ή στη συνολική εικόνα των πιστοποιουμένων οικονομικών κααστάσεων, η οποία, αν ήταν γνωστή στους μετόχους ή εταίρους και στους ενδιαφερόμενους τρίτους, θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις τους. Για την αξιολόγηση αυτή, ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα όσα καθορίζονται στην παρ. 233.07 των Προτύπων Καλής Εκτελέσεως.

Σημαντική πληροφορία

03. Σημαντική πληροφορία είναι εκείναη που, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις νόμων ή τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, πρέπει να γνωστοποιείται με τις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, ο Ορκωτός Λογιστής, προκειμένου να περιλάβει στο πιστοποιητικό ελέγχου, παρατήρηση που σχετίζεται με την παράλειψη μιας τέτοιας πληροφορίας ή με τη μη ορθή παρουσίασή της, πρέπει να λαμβάνει υπόψη το κριτήριο της ουσιώδους επίδρασης, όπως καθορίζεται στην προηγούμενη παρ. 02.

Παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μέθοδοι

04. Ως παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μέθοδοι, για τους σκοπούς αυτού του κειμένου, θεωρούνται οι κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ή του οικείου Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς οι ρυθμίσεις των Λογιστικών Οδηγών και των γνωματεύσεων του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής. Συμπληρωματικά, λαμβάνονται υπόψη τα κείμενα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σε όσα σημεία αυτά δεν βρίσκονται σε αντίθεση με τους παραπάνω κανόνες και τις ρυθμίσεις, καθώς και οι γνωματεύσεις επί λογιστικών θεμάτων του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

05. Όταν η εφαρμογή μιας διάταξης νόμου ή διοικητικής πράξεως της είχε ως συνέπεια την παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, εξαιτίας της οποίας υπάρχει ουσιώδης επίδραση στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, ο Ορκωτός Λογιστής δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση

να περιλάβει στο πιστοποιητικό του ελέγχου σχετική παρατήρηση. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προκύπτει από το κείμενο της παρατήρησης ή συγκεκριμένη διάταξη νόμου ή διοικητική πράξη σε εφαρμογή της οποίας έγινε η παραπάνω παρέκκλιση.

Διατύπωση παρατήρησης

06. Όταν ο Ορκωτός Λογιστής είναι υποχρεωμένος να περιλάβει στο πιστοποιητικό ελέγχου οποιαδήποτε παρατήρηση, σύμφωνα με τα όσα καθορίζονται στην πιο πάνω παρ. 01, θα πρέπει με μια σύντομη, αλλά σαφή και πλήρη διατύπωση, να γνωστοποιείται στον αναγνώστη:

- είτε (α) η συγκεκριμένη και διαπιστωμένη από τον έλεγχο παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους ή από τις ισχύουσες διατάξεις νόμων,

- είτε (β) ο συγκεκριμένος λόγος για τον οποίο περιορίστηκε η δυνατότητά του να σχηματίσει επαρκή γνώμη για επιμέρους στοιχεία ή για τη συνολική εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων.

Στην πρώτη περίπτωση η παρατήρηση αφορά σε διαφωνία και στη δεύτερη σε αβεβαιότητα του Ορκωτού Λογιστή, που εκφράζονται στο πόρισμά του όπως καθορίζεται στο επόμενο κεφ. 325.

07. Για να είναι σαφής και πλήρης η παρατήρηση, πρέπει να διατυπώνεται με εύληπτο λεκτικό, χωρίς διφορούμενες λέξεις ή φράσεις, και να περιέχει τις αναγκαίες πληροφορίες, και μόνον αυτές, ώστε να μπορεί ο αναγνώστης να κατανοεί αμέσως τη διαφωνία ή (και) την αβεβαιότητα του Ορκωτού Λογιστή, καθώς και τη σχετική επίδραση, είτε σε συγκεκριμένα στοιχεία είτε στη συνολική εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων.

Όταν η αναφερόμενη στην παρατήρηση επίδραση αφορά συγκεκριμένα κονδύλια του Ισολογισμού ή (και) των αποτελεσμάτων χρήσεως, πρέπει να γίνεται ένας χρηματικός προσδιορισμός της, έστω και κατά προσέγγιση. Αν αυτό δεν είναι δυνατό να γίνει γιατί απαιτείται δυσανάλογος χρόνος και κόστος πρόσθετης ελεγκτικής εργασίας ή επειδή η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα δεν διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία ή πληροφορίες, πρέπει ο Ορκωτός Λογιστής να αναφέρει τη σχετική δυσχέρεια και είτε να προβεί σε μια δική του γενικότερη εκτίμηση της προαναφερόμενης επίδρασης, είτε να αναφέρει ότι δεν είναι δυνατή οποιαδήποτε εκτίμηση.

Ιδιαίτερη παράγραφος παρατηρήσεων

08. Όταν για τους λόγους που αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους αυτού του κεφαλαίου καθώς και στα κεφάλαια 322 και 323, ο Ορκωτός Λογιστής είναι υποχρεωμένος να σημειώσει στο πιστοποιητικό ελέγχου μια ή περισσότερες παρατηρήσεις, πρέπει να παραθέτει τις παρατηρήσεις αυτές, κατάλληλα ομαδοποιημένες κατά θέμα, σε ιδιαίτερη παράγραφο του πιστοποιητικού, η οποία θα προηγείται από το πόρισμα του ελέγχου.

Στην ιδιαίτερη αυτή παράγραφο δεν μπορεί να περιλαμβάνονται, παρά μόνο παρατηρήσεις, στις οποίες θα στηρίζεται το πόρισμα του ελέγχου, όταν αυτό περιέχει επιφύλαξη, αντίθεση ή αδυναμία έκφρασης γνώμης του Ορκωτού Λογιστή. Στην περίπτωση που κρίνεται αναγκαίο να γίνει με το πιστοποιητικό ελέγχου κάποια διευκρίνιση, εφαρμόζονται τα όσα καθορίζονται στο παρακάτω κεφάλαιο 326.

09. Το γεγονός ότι το περιεχόμενο μιας παρατήρησης του Ορκωτού Λογιστή καλύπτεται, έστω και πλήρως, από σημείωση που παραθέτει η οικονομική μονάδα στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση να περιλάβει την παρατήρηση αυτή στο Πιστοποιητικό ελέγχου. Ωστόσο, αν η παράθεση μιας τέτοιας σημείωσης γίνεται κάτω από τον ισολογισμό, μπορεί ο Ορκωτός Λογιστής, στην ιδιαίτερη παράγραφο παρατηρήσεων, να περιοριστεί σε σύντομη αναφορά του θέματος της παρατήρησης, παραπέμποντας για περισσότερες λεπτομέρειες στη σημείωση αυτή.

325. Το πόρισμα του ελέγχου των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων

Περιεχόμενο και διατύπωση του πορίσματος

01. Στο πόρισμα του ελέγχου των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων ο Ορκωτός Λογιστής οφείλει να εκφράσει με σαφήνεια την επαγγελματική του γνώμη, για το αν και κατά πόσο οι πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση και χρηματοοικονομική θέση («οικονομική κατάσταση») της εταιρείας κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε κατά την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους και τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις.

Η εντός παρενθέσεως φράση «οικονομική κατάσταση» είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στο πόρισμα για λόγους συμμόρφωσης με το γράμμα της σχετικής διάταξης της παρ. 1 άρθρου 37 του Ν. 2190/20. Για τους σκοπούς αυτού του κειμένου, η παραπάνω φράση είναι ταυτόσημη με τις έννοιες της περιουσιακής διάρθρωσης και της χρηματοοικονομικής θέσης, στο σύνολό τους.

Πόρισμα χωρίς επιφύλαξη παρατήρησης

02. Ο Ορκωτός Λογιστής εκφράζει χωρίς καμία επιφύλαξη τη γνώμη που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο 01, εφόσον δεν έχει προκύψει από τον έλεγχό του οποιοδήποτε θέμα για το οποίο είναι υποχρεωμένος να σημειώση παρατήρηση στο πιστοποιητικό ελέγχου, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στο προηγούμενο κεφάλαιο 324.

Πόρισμα με επιφύλαξη παρατήρησης

03. Αν το πιστοποιητικό ελέγχου περιέχει παρατήρηση ή παρατηρήσεις, που αναφέρονται σε συγκεκριμένα κονδύλια ή θέματα, των οποίων η σχετική σπουδαιότητα έχει επηρεάσει την εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων, αλλά όχι σε βαθμό που να την έχουν καταστήσει ελλιπή ή παραπλανητική, τότε το πόρισμα του ελέγχου πρέπει να διατυπώνεται με την επιφύλαξη του Ορκωτού Λογιστή, μόνο ως προς την παρατήρηση ή τις παρατηρήσεις με τις οποίες επεξηγείται η σχετική διαφωνία ή αβεβαιότητά του.

Η φραστική διατύπωση ενός τέτοιου πορίσματος θα πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να μπορεί ο αναγνώστης, είτε να υπολογίσει είτε να εκτιμήσει την πραγματική εικόνα που θα παρείχαν οι πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, εάν εξέλειπαν οι λόγοι της διαφωνίας ή της αβεβαιότητας του Ορκωτού Λογιστή.

04. Για τους σκοπούς της προηγούμενης παρ. 03 είναι ανάγκη, στο πόρισμα ελέγχου, με το οποίο πιστοποιούνται τα όσα ορίζονται στην πιό πάνω παρ. 01, να αρχίζει με την ακόλουθη φράση, με την οποία ο αναγνώστης παραπέμπεται απευθείας στη συγκεκριμένη παρατήρηση (ή παρατηρήσεις) που στηρίζει την επιφύλαξη του Ορκωτού Λογιστή:

- «Κατά τη γνώμη μας, αφού ληφθεί υπόψη η παραπάνω παρατήρησή μας Νο...........».

Πόρισμα με αντίθεση (αρνητικό)

05. Αν το πιστοποιητικό ελέγχου περιέχει παρατήρηση που αφορά σε διαφωνία του Ορκωτού Λογιστή για κάποιον από τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 (α) του παραπάνω κεφ. 324, οι επιδράσεις του οποίου είναι τόσο σημαντικές ή εκτεταμένες στις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, ώστε έχουν καταστήσει τη συνολική εικόνα τους παραπλανητική, τότε δεν επαρκεί η διατύπωση του πορίσματος ελέγχου που αναφέρεται στην προηγούμενη παρ. 04.

Στην περίπτωση αυτή ο Ορκωτός Λογιστής διατυπώνει το πόρισμα του ελέγχου του ως εξής:

- «Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρής επίδρασης του θέματος (ή του συνόλου των θεμάτων) που αναφέρουμε στην παρα-

πάνω παρατήρηση (ή στις παραπάνω παρατηρήσεις) Νο........, οι ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση και τη χρηματοοικονομική θέση («οικονομική κατάσταση») της εταιρείας κατά την ...., καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία».

Πόρισμα με αδυναμία έκφρασης γνώμης

06. Αν για το λόγο που αναφέρεται στην παρ. 1(β) του παραπάνω κεφ. 324, το πιστοποιητικό ελέγχου περιέχει παρατήρηση εξαιτίας της οποίας δημιουργείται στον Ορκωτό Λογιστή αβεβαιότητα ως προς τη συνολική εικόνα των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων, τότε το πόρισμα του ελέγχου διατυπώνεται ως εξής:

– «Λόγω της σοβαρότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που αναφέρουμε στην παραπάνω παρατήρηση (ή στις παραπάνω παρατηρήσεις) Νο......., αδυνατούμε να εκφέρουμε γνώμη για τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις».

326. Αναγκαίες διευκρινίσεις του Ορκωτού Λογιστή

01. Εφόσον ο Ορκωτός Λογιστής θεωρεί αναγκαίο να επιστήσει την προσοχή των μετόχων ή εταίρων και των τρίτων σε κάποια σημαντική πληροφορία, έστω και αν αυτή προκύπτει από τις πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να περιλάβει στο πιστοποιητικό ελέγχου σχετική διευκρινιστική σημείωση.

Παρόμοια σημείωση πρέπει να γίνεται και σε περίπτωση που περιήλθε σε γνώση του Ορκωτού Λογιστή κάποιο σημαντικό γεγονός, που έλαβε χώρα ύστερα από την ημερομηνία τέλους χρήσεως και μέχρι την ημερομηνία υπογραφής του σχετικού πιστοποιητικού ελέγχου και το οποίο θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των μετόχων ή εταίρων και των τρίτων.

02. Η διευκρινιστική σημείωση, που αναφέρεται στην προηγούμενη παρ. 01, δεν πρέπει να δημιουργεί στον αναγνώστη την εντύπωση παρατήρησης, η οποία θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη κατά την έκφραση της γνώμης του Ορκωτού Λογιστή. Για το λόγο αυτό, η σημείωση θα πρέπει να γίνεται σε χωριστή διατύπωση, ύστερα από την παράγραφο που περιέχει το πόρισμα του ελέγχου, και να αρχίζει με την εισαγωγική φράση «Διευκρινίζεται ότι...........».

327. Τόπος, ημερομηνία έκδοσης και υπογραφή του Ορκωτού Λογιστή

01. Ως τόπος έκδοσης του πιστοποιητικού ελέγχου αναφέρεται η πόλη στην οποία εδρεύει ο Ορκωτός Λογιστής που το υπογράφει.

02. Η ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού ελέγχου σημαίνει και το τέλος της ευθύνης του Ορκωτού Λογιστή, αναφορικά τόσο με τη λογιστική περίοδο (χρήση) που καλύπτουν οι πιστοποιούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, όσο και με τυχόν σημαντικά γεγονότα που συνέβηκαν μετά από τη λήξη της περιόδου αυτές και τα οποία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να γνωστοποιούνται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο κεφάλαιο 265 των Προτύπων Καλής Εκτελέσεως.

Για το λόγο αυτό, η ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού ελέγχου δεν μπορεί να είναι προγενέστερη από την ημερομηνία κατά την οποία η διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας αποφάσισε για την έγκριση και την υποβολή των πιστοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων προς την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων ή την τακτική Συνέλευση των εταίρων, καθώς και από την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής έκθεσης διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ή του Διαχειριστή.

03. Ο Ορκωτός Λογιστής υπογράφει το πιστοποιητικό ελέγχου μόνο εφόσον οι πιστοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις φέρουν την υπογραφή των προσώπων που ορίζει ο νόμος.

Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 5 Ιανουαρίου 1993

Ο Πρόεδρος
ΗΛΙΑΣ ΚΟΥΤΡΟΥΜΠΗΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Εκδίδει την ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ από το 1833

Διεύθυνση : Καποδιστρίου 34
Ταχ. Κώδικας : 104 32
TELEX : 22.3211 YPET GR

Οι Υπηρεσίες του **ΕΘΝΙΚΟΥ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟΥ** λειτουργούν καθημερινά από **8.00'** έως **13.30'**

ΧΡΗΣΙΜΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

* Πώληση ΦΕΚ όλων των Τευχών Σολωμού 51 τηλ.: 52.39.762
* ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ: Σολωμού 51 τηλ.: 52.48.188
* Για φωτοαντίγραφα παλαιών τευχών στην οδό Σολωμού 51 τηλ.: 52.48.141
* Τμήμα πληροφόρησης: Για τα δημοσιεύματα των ΦΕΚ Σολωμού 51 τηλ.: 52.25.713 – 52.49.547

* Οδηγίες για δημοσιεύματα Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ τηλ.: 52.48.785

Πληροφορίες για δημοσιεύματα Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ τηλ.: 52.25.761

* Αποστολή ΦΕΚ στην επαρχία με καταβολή της αξίας του δια μέσου Δημοσίου Ταμείου Για πληροφορίες: τηλ.: 52.48.320

Τιμές κατά τεύχος της ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ:

Κάθε τεύχος μέχρι 8 σελίδες δρχ. 100. Από 9 σελίδες μέχρι 16 δρχ. 150, από 17 έως 24 δρχ. 200

Από 25 σελίδες και πάνω η τιμή πώλησης κάθε φύλλου (8σέλιδου ή μέρους αυτού) αυξάνεται κατά 50 δρχ.

Μπορείτε να γίνετε συνδρομητής για όποιο τεύχος θέλετε. Θα σας αποστέλλεται με το Ταχυδρομείο.

ΕΤΗΣΙΕΣ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ

Κωδικός αριθ. κατάθεσης στο Δημόσιο Ταμείο 2531			Κωδικός αριθ. κατάθεσης στο Δημόσιο Ταμείο 3512	
Η ετήσια συνδρομή είναι:			Ποσοστό 5% υπέρ του Ταμείου Αλληλοβοηθείας του Προσωπικού (ΤΑΠΕΤ)	
α) Για το Τεύχος Α'	Δρχ.	15.000	Δρχ.	750
β) » » » Β'	»	30.000	»	1.500
γ) » » » Γ'	»	10.000	»	500
δ) » » » Δ'	»	30.000	»	1.500
ε) » » » Αναπτυξιακών Πράξεων	»	20.000	»	1.000
στ) » » » Ν.Π.Δ.Δ.	»	10.000	»	500
ζ) » » » ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	»	5.000	»	250
η) » » » Δελτ. Εμπ.& Βιομ. Ιδ.	»	10.000	»	500
θ) » » » Αν. Ειδικού Δικαστηρίου	»	3.000	»	150
ι) » » » Α.Ε. & Ε.Π.Ε.	»	200.000	»	10.000
ια) Για όλα τα Τεύχη εκτός ΤΑΕ-ΕΠΕ	»	100.000	»	5.000

Πληροφορίες: τηλ. 52.48.320